



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobkyně: **PRIMOSSA a.s.**, se sídlem Kozí 914/9, Praha 1, Staré Město, zastoupené Mgr. Jiřím Hoňkem, advokátem se sídlem Senovážné nám. 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1 (v kasační stížnosti nesprávně označené jako „Český stát, zastoupený Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu, Štěpánská 28, Praha 1, zastoupený JUDr. Ing. Lubomírem Janouškem, ředitelem“), proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2005, č. j. FŘ - 12437/13/04, ve věci daně z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 9. 2007, č. j. 6 Ca 167/2005 – 141,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 9. 2007, č. j. 6 Ca 167/2005 – 141, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného pravomocného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 6. 4. 2005, č. j. FŘ - 12437/13/04, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně (dále jen „účastnice řízení“) proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen

„správce daně“) ze dne 24. 8. 2004, č. j. 195047/04/001511/4917, opravenému rozhodnutím správce daně ze dne 5. 10. 2004, č. j. 219554/04/001511/49, na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období červen 2003 ve výši 1 213 713 Kč.

Napadeným rozsudkem městský soud shledal žalobu jako důvodnou a podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil shora citované rozhodnutí stěžovatele pro nezákonnost, neboť spočívá na nesprávném posouzení právní otázky a skutkový stav, který vzal za základ svého rozhodnutí, nemá oporu ve spisovém materiálu; současně městský soud vyslovil, že se věc vrací k dalšímu řízení stěžovateli (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).

Vycházel přitom z toho, že důvodem pro neuznání nároku účastnice řízení na odpočet DPH byl v daném případě závěr stěžovatele o tom, že účastnice řízení neprokázala přijetí zdanitelného plnění od svého dodavatele – STAVREK s. r. o. (dále jen „STAVREK“). Městský soud uvedl, že nesouhlasí s hodnocením svědeckých výpovědí ze strany správních orgánů, neboť nelze odmítnout svědecké výpovědi jako důkazní prostředky pouze z důvodů provázání svědků s osobou žalobce, naopak pochybnosti o věrohodnosti svědeckých výpovědí musí být konkrétní a musí vycházet ze zcela určitých a konkrétních skutkových okolností. Městský soud k hodnocení důkazních prostředků dále uvedl, že při běžném obchodním styku nelze po odběrateli spravedlivě požadovat, aby při odběru zboží zkoumal, zda je dodavatel skutečným vlastníkem věcí, které se staly předmětem kupní smlouvy, a od koho a na základě jakého právního titulu tyto věci prodávající nabyl a podobně. O těchto skutečnostech účastnice řízení jako příjemce zdanitelného plnění povědomost mít nemusela. K její tíži tak nemohou jít případná pochybení dodavatele zboží, která se týkají zcela jiného obchodně-právního vztahu. Městský soud si byl sice vědom toho, že finanční orgány mají určité poznatky o dodavatelích účastnice řízení a právě s ohledem na tyto poznatky zpochybňují, zda společnost STAVREK mohla dodat zboží (zlato) v množství a ceně tak, jak vykazovala účastnice řízení v daňovém přiznání. Uvedl však, že nelze než přisvědčit účastnici řízení v tom, že je nezbytné respektovat právní názor vyjádřený v rozsudku třetího senátu Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, podle něhož v případě, že jde o hospodářskou činnost (podnikání), kdy na sebe navazují jednotliví dodavatelé, nemůže být postižen ten dodavatel, který o neuskutečněných zdanitelných plněních (či o plněních, u nichž vznikly pochybnosti o tom, zda plnění bylo uskutečněno tak, jak je formálně deklarováno) nevěděl, resp. není v průběhu daňového řízení bezpečně prokázáno, že o nich věděl. V tomto případě měl městský soud za to, že takové okolnosti prokázány nebyly, a proto stěžovatel pochybil, jestliže na základě zjištěného skutkového stavu dospěl k závěru, že účastnice řízení neunesla důkazní břemeno ohledně přijetí zdanitelného plnění od plátce a že tak neprokázala nárok na odpočet daně ve smyslu ustanovení § 19 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty,

ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o DPH“). Žalobní námitky procesního charakteru městský soud zamítl.

Závěrem městský soud shrnul, že účastnice řízení v mezích svých možností dostala povinnostem stanoveným v § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a že správci daně, potažmo stěžovateli, se doposud získanými důkazy nepodařilo prokázat, že by k uskutečnění zdanitelného plnění od plátce daně – společnosti STAVREK nedošlo.

V kasační stížnosti uplatnil stěžovatel zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, jakož i vadu řízení, které se měl městský soud dopustit nezákonným připuštěním nových žalobních bodů. Nesprávnost právního posouzení dané věci stěžovatel spatřuje v nesprávné aplikaci příslušných ustanovení zákona o DPH a zákona o správě daní a poplatků, která ve svém důsledku znamenala přiznání práva na odpočet DPH, který účastnice řízení uplatnila v rozporu s uvedenými právními předpisy, jakož i v nesprávné aplikaci judikatury Evropského soudního dvora.

Stěžovatel jednak namítá, že námitka zástupce účastnice řízení (dále také „daňového subjektu“), týkající se tvrzeného rozporu s judikaturou Evropského soudního dvora, byla vznesena až při ústním jednání, tedy po zákonem stanovené lhůtě pro možné rozšíření žalobních bodů (§ 75 s. ř. s. ve spojení s § 71 odst. 2 s. ř. s.). Městský soud pochybil, když se nevypořádal s projeveným nesouhlasem stěžovatele k této věci a nezduvodnil, z jakého důvodu byla tato nová námitka zohledněna. Uvádí, že v době, kdy rozhodoval, nebyla rozhodnutí Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 ve věci Optigen Ltd. Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd. vydána, a proto nemohla ani ovlivnit právní stav v době vydání napadeného rozhodnutí. Posuzované zdaňovací období je červen 2003, zatímco Evropský soudní dvůr ve výše uvedených věcech rozhodoval v lednu roku 2006.

Námitka týkající se povinnosti aplikovat na posuzovanou věc judikaturu Evropského soudního dvora nebyla uvedena ani v odvolání, ani v žalobě, a správní orgány na ni tedy nemohly adekvátně reagovat. I přes výše uvedené je ovšem ze spisového materiálu zřejmé, že účastnice řízení „věděla nebo mohla vědět“, zda předmětné zboží skutečně přijala ve smyslu naplnění objektivních kritérií tohoto pojmu. Stěžovatel výše uvedené dovozuje jednak z výpovědi generálního ředitele účastnice řízení Ing. M., tedy, že podnět k obchodní spolupráci se společností STAVREK s. r. o. mohl vzejít právě od něho, tak jak tomu bylo např. u dodavatele „Trade Center“ (viz protokol o ústním jednání ze dne 1.6. 2005), dále pak ze samotného postavení účastnice řízení na tuzemském trhu se zlatem a z poznatků o jejím obchodování. Připomíná, že prověřoval účastníci řízení uplatňovaný nárok

na odpočet daně ve více než 40 měsíčních zdaňovacích obdobích. Počínaje od ledna 2002 probíhalo obchodování se zlatem obdobným způsobem, kdy konečným odběratelem byla právě účastnice řízení. V žádném z těchto řízení nebylo dle stěžovatele prokázáno, kdo byl skutečným dodavatelem zlata, výjimečně stříbra, ani odkud zlato pochází. Na počátku všech obchodních transakcí stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plnící povinnost podávat přiznání. Tento subjekt, který není dohledatelný (statutární orgán buď neexistuje, nebo je nekontaktní, příp. je po něm vyhlášeno celostátní pátrání či je cizím státním příslušníkem bez povolení pobytu v tuzemsku), fakturačně prodává zlato dodavateli účastnice řízení. Bezprostředních dodavatelů účastnice řízení bylo cca 5 až 6, někteří z nich figurovali jako dodavatelé zlata pouze do konce roku 2003 (těm zpravidla správce daně zrušil registraci z úřední povinnosti), poté začaly zlato dodávat jiné společnosti se shodným personálním obsazením jako původní společnosti. Žádný z dodavatelů přitom nebyl registrován v registru výrobců a obchodníků, vedeném Puncovním úřadem, dle § 40a zákona č. 539/1992 Sb., o puncovníctví a zkoušení drahých kovů. Ve všech prověřovaných obdobích nebyla prvními subjekty odvedena DPH na výstupu (řádově ve výši 300 mil Kč). Stěžovatel zdůrazňuje, že v případě dodavatele STAVREK nedošlo k vyměření daně na výstupu a daň, kterou by účastníci řízení vracel, je v podstatě plněním bez právního důvodu. Zdůraznil, že právě množství a povaha těchto opakujících se transakcí zakládají pochybnosti o správnosti deklarovaného nároku na odpočet daně a dobré víry účastnice řízení. Dle jeho názoru účastnice řízení nemohla nevědět, za jakých podmínek a s jakými subjekty vstupuje do obchodních vztahů. Stěžovatel v této souvislosti podotýká, že ke kolotočovým podvodům se vztahuje také rozsudek Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, podle kterého platí, že je-li s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě přiznat nárok na odpočet daně. Dle stěžovatele jsou podmínky pro tento postup splněny a závěr městského soudu nemá oporu ve spisovém materiálu.

K hodnocení svědeckých výpovědí soudem stěžovatel uvádí, že jeho pochybnosti o věrohodnosti těchto výpovědí byly založeny nikoliv jen na tom, že svědkyně byly zaměstnankyněmi účastnice řízení a pan R. jeho obchodním partnerem, ale na konkrétních okolnostech vycházejících z toho, že paní V. dosvědčila pouze skutečnosti, které jí byly předem známy od generálního ředitele účastnice řízení – Ing. P. M. Vzhledem k tomu, že ing. M. paní V. předem sdělil, která osoba zastupuje kterého dodavatele, a že dodavatele uvedeného na faktuře si svědkyně ověřila pouze nahlášeným jménem a předloženým občanským průkazem, je zřejmé, že její výpověď není a nemůže být objektivní, když sama nemá možnost a nedokáže posoudit, zda v tomto konkrétním případě pan R. předával zlato skutečně jménem firmy STAVREK a nikoliv jako fyzická osoba či jako zástupce jiné společnosti. Rovněž tak paní P. uvedla, že jednala dle instrukcí,

kteřé jí byly dány. Pokud jde o výpověď pana R., je třeba uvést, že potvrzení všech skutečností prohlašoval v daňovém řízení účastnice řízení, před zahájením daňové kontroly u společnosti STAVREK s. r. o., a bylo by proto spíše s podivem, kdyby uváděl skutečnosti jiné. V průběhu daňové kontroly však společnost STAVREK s. r. o. důkazní břemeno ohledně rozhodných skutečností neunesla a v tomto důsledku tedy jeho svědecká výpověď nebyla reálně podložena.

V této souvislosti stěžovatel rovněž připomněl, že svůj názor o nevyhovění podmínkám stanoveným zákonem o DPH pro uplatnění nároku na odpočet daně nevyslovil pouze na základě těchto důkazních prostředků, tj. hodnocení svědeckých výpovědí, k nimž městský soud hodnocení důkazních prostředků zúžil a kterými jedinými se v rozsudku podrobně zabývá. V odůvodnění svého rozhodnutí se stěžovatel zabýval všemi důkazními prostředky navrženými účastnicí řízení i všemi skutečnostmi zjištěnými vlastním šetřením správce daně a po jejich posouzení v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů dospěl k napadenému závěru. Ze spisu totiž vyplývá, že účastnice řízení měla k dispozici i faktury od udávaného dodavatele, které rovněž předložila jako důkazní prostředky, k nimž správce daně zcela jednoznačně vyjádřil pochybnosti, když vydal výzvu k prokázání skutečností z nich vyplývajících (č. j. 229658/03/001932/7644). Dle stěžovatele tak městský soud neposoudil správně rozsah skutečností, z nichž správce daně a stěžovatel vycházel, když nepřihlédl k hodnocení všech rozhodných skutečností, ale přistoupil pouze k hodnocení svědeckých výpovědí.

Další námitka směřuje do tvrzení městského soudu týkajícího se důvodu neuznání nároku na odpočet DPH. Závěr stěžovatele, jakožto odvolacího orgánu, o tom, že účastnice řízení neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění od svého dodavatele – STAVREK je nesprávný, neboť stěžovatel věc uzavřel tak, že účastnice řízení, jakožto odběratelka posuzovaného plnění, neprokázala přijetí zdanitelných plnění uvedených na předložených dokladech od údajného dodavatele – STAVREK. Uskutečnění zdanitelných plnění jmenovaným dodavatelem není pro účastnici řízení relevantní a ani ji taková povinnost nebyla správcem ani stěžovatelem ukládána. Tvrzení městského soudu o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění od dodavatele – STAVREK proto stěžovatel považuje za nesprávné posouzení otázky aplikace zákona o DPH z hlediska jeho podmínek pro nárok na odpočet.

Jako nesprávné posouzení právní otázky městským soudem spatřuje stěžovatel také to, že nebylo přihlédnuto k účelovosti celého obchodu, když podle stejného scénáře a většinou s personálně totožnými dodavateli uskutečňovala účastnice řízení obchody se zlatem dlouhou dobu a že nevyvrátila pochybnosti správce daně o osobě uváděné jako dodavatel zlata. Poznatky o obchodování se zlatem, jehož konečným odběratelem byla právě účastnice řízení, nebyly přímo důkazem o protiprávnosti jejího postupu, ale jejich množství a povaha založily pochybnosti o pravdivosti jí tvrzených skutečností, jejichž odstraňování bylo předmětem důkazního řízení prováděného správcem daně. K vyvrácení těchto

pochybností správce daně však ze strany účastnice řízení nedošlo, ačkoli podle stěžovatele byla povinnost prokazování na její straně, neboť tvrdila skutečnosti o nároku na odpočet DPH a měla je tudíž prokázat.

V tomto směru se také stěžovatel rozchází s názorem městského soudu, jenž dle stěžovatele neposoudil otázku důkazního břemene při prokazování nároku na odpočet daně shodně s rozhodnutím Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95, či s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 2/2003 – 113, a nerespektoval tak rozdělení tohoto břemene v daňovém řízení, které vyplývá ze zákona o správě daní a poplatků.

Závěrem ve světle shora uvedeného stěžovatel shrnul, že předmětem dokazování u účastnice řízení byl nárok na odpočet DPH, který uvedla do svého daňového přiznání a k jehož prokázání byla vyzvána. Podle stěžovatele tento nárok účastnice řízení neprokázala, protože nevyvrátila pochybnosti finančních orgánů o tom, že skutečně přijala dodávky zlata od dodavatele deklarovaného na předložených dokladech. Stěžovatel je přesvědčen, že své pochybnosti o správnosti odpočtu řádně zdůvodnil a doložil. V této souvislosti ještě zdůraznil, že všechny doklady předložené účastnicí řízení – s výjimkou přijatých faktur – byly vyhotovené pouze jí samotnou a že žádné jiné doklady ani nezávislé a objektivní důkazní prostředky nepředložila. Správce daně přitom nashromáždil množství zjištění o předmětných obchodech se zlatem, k nimž vedle důkazní nouze účastnice řízení rovněž přihlížel.

Vzhledem ke všem výše uvedeným skutečnostem stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Účastnice řízení ve svém vyjádření odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 67/2007 a 9 Afs 47/2007, kterými tento soud argumentaci stěžovatele v právně zcela a skutkově prakticky stejných případech shodných účastníků odmítl.

Ve stručnosti se proto vyjadřuje k namítané vadě řízení. Dle jejího názoru skutečnost, že městský soud připustil při ústním jednání argumentaci, spočívající v poukazu na relevantní judikaturu Evropského soudního dvora, není novou žalobní námitkou, nýbrž rozvedením a především potvrzením původní žalobní námitky. Tato judikatura pouze potvrzuje správnost výkladu účastnice řízení.

Účastnice řízení trvá na tom, že všemi dostupnými prostředky prokázala přijetí předmětného zdanitelného plnění. Požadavek správních orgánů, aby kromě listinných důkazů a zúčastněných svědků potvrdili předmětné transakce i svědci nezúčastnění, je absurdní. Je to naopak stěžovatel, který oproti konkrétním důkazům, předloženým v daňovém řízení, staví své neprokázané domněnky, mající

navíc původ v jednání a chování třetích osob. Jednání třetích osob však nemůže být přičítáno k tíži účastnice řízení. K závěrům stěžovatele uvádí, že účastnice řízení vstupovala do obchodních transakcí s partnery, kteří se jí vždy prokázali standardními obchodními a osobními doklady, dodali zlato či stříbro o dohodnuté ryzosti, v dohodnutém čase a za dohodnutou cenu. Za celou dobu jejího podnikání se neobjevil nikdo z obchodních partnerů, kdo by jakoukoliv z těchto transakcí zpochybnil, naopak veškeré dodávky probíhaly standardně a účastnice řízení neměla žádný důvod o těchto transakcích pochybovat.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti účastnice řízení Nejvyššímu správnímu soudu navrhla zamítnutí kasační stížnosti a současné přiznání náhrady nákladů řízení, které požaduje po stěžovateli.

Z obsahu předloženého správního spisu vyplynulo, že v přiznání k DPH za zdaňovací období červen 2003 vykázala účastnice řízení nadměrný odpočet ve výši 10 947 928 Kč, jako převýšení daně na vstupu v částce 13 097 873 Kč nad daní na výstupu v částce 2 149 945 Kč. Vývoz zboží pak činil částku 67 132 522 Kč. Správci daně vznikly pochybnosti o správnosti údajů o přijatých a uskutečňovaných plněních, které účastnice řízení vykázala v předloženém daňovém přiznání, a proto ji vyzval dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, č. j. 175745/03/001511/4917, ze dne 6. 8. 2003, k odstranění těchto pochybností, k řádnému prokázání pravdivosti uvedených údajů v části III. a IV. oddílu B daňového přiznání a k předložení dokladů a písemností blíže určených touto výzvou. Z předložených dokladů vyplynulo, že z vykazaného objemu přijatých zdanitelných plnění a zboží z dovozu představuje rozhodující část, a to 55 280 186, 95 Kč v základu daně a 12 161 641, 14 Kč na dani na vstupu, nákup zlata od společnosti STAVREK s. r. o.

Dle závěru stěžovatele uvedeného v žalobou napadeném rozhodnutí společnost STAVREK neprokázala, že přijala plnění týkající se obchodů se zlatem, a to konkrétně od společnosti LICANA, spol. s r. o., která byla jejím výhradním dodavatelem. Společnost STAVREK neprokázala ani to, že by zlato vlastnila nebo s ním hospodařila. Z těchto důvodů byla tato plnění vyloučena z přijatých a následně z uskutečněných zdanitelných plnění a daňová povinnost jí byla stanovena po vyloučení přijatých a vystavených dokladů, týkajících se údajných nákupů a prodejů zlata. Po vyhodnocení těchto, jakož i dalších důkazních prostředků a zjištěných skutečností, dospěl správce daně k závěru, že v daném případě nebylo účastnicí řízení osvědčeno splnění jedné ze základních povinností pro oprávněné uplatnění nároku na odpočet daně, neboť nebylo objektivně a věrohodně prokázáno, že přijala fakturované dodávky zlata skutečně od dodavatele STAVREK. Přijetí zdanitelného plnění od jmenované společnosti prokazovala účastnice řízení jednak doklady, které měla k dispozici, a jednak svědeckou výpověď svých zaměstnankyň paní L. V., vedoucí skladu drahých kovů, paní P., vedoucí hlavní pokladny, a svědeckou výpověď pana R., jednatele společnosti STAVREK, které stěžovatel vyhodnotil z důvodu provázanosti svědků

s daňovým subjektem tak, že nejde o výpovědi nestranné. Tento závěr však městský soud neakceptoval, když konstatoval, že pochybnosti o věrohodnosti výpovědi musí být konkrétní a musí vycházet ze zcela určitých a konkrétních skutkových okolností s tím, že nelze zpochybnit věrohodnost výpovědi pouze z toho důvodu, že jde o osoby, které byly v zaměstnaneckém poměru u stěžovatele či ve vztahu ke společnosti dodavatele posuzovaného plnění. Pokud jde o doklady, jimiž účastnice řízení deklarovala přijetí zdanitelného plnění od společnosti STAVREK, tedy faktury, doklady o dodání zboží, jeho zaplacení, skladové karty, doklady o vedení požadované evidence, konstatoval městský soud, že jde o podklady, které lze mezi odběrateli požadovat za obvyklé pro prokázání existence přijetí zdanitelného plnění. Ze spisu je zřejmé, že odvolací orgán – stěžovatel – stejně jako správce daně nezpochybnil, že účastnice řízení zbožím disponovala a že ho dále prodala (v tuzemsku či v zahraničí), avšak dospěl k závěru, že k prokázání přijetí zdanitelného plnění od společnosti STAVREK tak, jak jsou deklarována na předložených dokladech, nedošlo, a to vzhledem k tomu, že nebylo prokázáno dodání předmětu zdanitelného plnění – zboží (zlata) do této společnosti.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen osobou s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je z části důvodná.

Kasační stížnost byla podána z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem v předcházejícím řízení, jakož i z důvodu nepřípustného rozšíření žalobních bodů [§ 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.]

Kasační soud nesdílí stanovisko stěžovatele týkající se namítaného nepřípustného rozšíření žalobních bodů, respektive nepřípustného projednání žalobních bodů, uplatněných zástupcem účastnice řízení po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro podání žaloby. Se stěžovatelem lze bezesporu souhlasit v tom, že ve správním soudnictví žalobce sice může změnit rozsah, v jakém rozhodnutí správního orgánu napadá, avšak rozšiřovat tento rozsah může pouze do konce lhůty stanovené zákonem pro podání žaloby, tj. podle § 72 odst. 1 s. ř. s. do dvou měsíců od doručení rozhodnutí správního orgánu v posledním stupni, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Žalobní body musí podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. obsahovat jak skutkové, tak i právní důvody, pro které žalobce považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné nebo za nicotné.

V souzené věci bylo mimo jiné v žalobě tvrzeno, že účastnice řízení splnila veškeré zákonné podmínky pro nárokování odpočtu daně z přidané hodnoty, předložením relevantních důkazních prostředků unesla své důkazní břemeno a nelze ji proto vinit z neunesení důkazního břemena na straně jejího dodavatele. V žalobě výslovně konstatovala, že neměla žádný důvod jakkoliv zpochybňovat svého obchodního partnera či jeho práva k prodávanému zboží, neboť nic nenasvědčovalo tomu, že by obchodní partner nebyl vlastníkem uvedeného zboží. Pokud tedy nebyl tento obchodní partner schopen dostat svým důkazním povinnostem, nemá to vliv na stanovení daňové povinnosti účastnice řízení. Výslovně je také v žalobě konstatováno, že dle stávající judikatury nese daňový subjekt odpovědnost za prokázání zdanitelného plnění, v žádném případě nemůže nést zodpovědnost za kvalitu podkladů, které při kontrole předloží jeho smluvní partneri. Ze soudního spisu je dále patrné, že zástupce účastnice řízení při ústním jednání před městským soudem poukázal na relevantní judikaturu Evropského soudního dvora, podporující dle jeho názoru správnost v žalobě uvedených závěrů. Takový postup, tedy poukaz na judikaturu, ať už se bude jednat o judikaturu krajských soudů, Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu, Evropského soudu pro lidská práva, Evropského soudního dvora či jinou přílehlavou judikaturu, nelze považovat za nepřipustné rozšíření žalobních bodů.

Judikatura představuje právně relevantní zdroj použitelný pro aplikační a argumentační činnost soudu a nejen jeho. Ostatně relevantní judikatury Evropského soudního dvora se v kasační stížnosti v souvislosti s nesprávným právním posouzením ze strany městského soudu dovolává i sám stěžovatel.

Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal na příslušnou judikaturu Evropského soudního dvora ve věcech C-439/04 a C-440/04, podle které platí, že je-li s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě přiznat nárok na odpočet daně. Dle stěžovatele jsou podmínky pro tento postup splněny.

Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že v době, kdy stěžovatel v dané věci rozhodoval, rozhodnutí Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 ve věci Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systéme Ltd., neexistovala. To samo o sobě ovšem neznamená, že závěry v nich uvedené nemohou být aplikovány na výklad relevantních ustanovení tuzemského zákona o DPH, který Nejvyšší správní soud používá v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie a které na souzenou věc aplikoval městský soud (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2005, č. j. 2 Afs 92/2005 – 45, publikovaný pod č. 741/2006 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 22.3.2007, č. j. 9 Afs 5/2007 – 70, publikovaný pod č. 1187/2007 Sb. NSS).

Nejvyšší správní soud ve své dosavadní judikatuře opakovaně uvedl, že posuzují-li se skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, je nutno interpretovat ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství [v dané věci v Šesté směrnici Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – „Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)“ (dále jen „šestá směrnice“), která byla v průběhu doby vícekrát novelizována, a s účinností od 1. 1. 2007 byla nahrazena směrnicí 2006/112/ES], konformně s touto normou. Mají-li být tedy jednotlivá ustanovení zákona o DPH vyložena správně, pak je v takové situaci vždy zapotřebí vycházet z normativního textu zákona, avšak při jeho interpretaci nelze zcela odhlížet od pravidel, která vyplývají z komunitárního práva. Odchýlit se od takového výkladu je nezbytné teprve v případě, že pro to existují zřejmé racionální důvody, kupříkladu dané českým zákonodárcem úmyslně zvolenou odlišnou textací příslušné pasáže zákona o DPH, či jeho jinak v obsahu zákona nepochybně projevenou vůlí odlišnou od vůle projevené evropským normotvůrcem v odpovídající části směrnice (obecně k „prozařování“ komunitárního práva do českého právního řádu v období před vstupem České republiky do Evropské unie viz zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/01, zveřejněný pod č. 410/2001 Sb. a pod č. 149 ve sv. č. 24 Sb. n. u. ÚS).

Nejvyšší správní soud neshledal, že by zákon o DPH ve znění účinném pro souzenou věc vedl k odlišné interpretaci zákonných ustanovení týkajících se nároku na odpočet daně a popíral „ratio“ relevantní judikatury Evropského soudního dvora, tj. ochranu subjektivního práva a legitimního očekávání daňových subjektů, které si nejsou a nemohou být vědomi daňového podvodu, a proto neshledal ani důvodu k vyloučení předmětné judikatury jako výkladové pomůcky a referenčního rámce, jenž vykazuje svoji specifickou normativní relevanci v projednávané věci.

Dospěl-li však městský soud k závěru, že je na danou věc nutno aplikovat závěry uvedené judikatury Evropského soudního dvora, a Nejvyšší správní soud uznal tento dílčí závěr za správný, pak je ale nutné dát stěžovateli za pravdu v tom, že městský soud se dostatečným způsobem nevypořádal s otázkou dobré víry na straně účastnice řízení. Připustil-li totiž městský soud argumentaci relevantní judikaturou Evropského soudního dvora, vznesenou při ústním jednání samotnou účastnicí řízení, a postavil-li své zrušovací důvody právě na této judikatuře, byl povinen vypořádat se i s otázkou dobré víry účastnice řízení, a to srozumitelným a přezkoumatelným způsobem, a to i s ohledem na vyjádření zástupkyně stěžovatele při ústním jednání, která otázku dobré víry účastnice řízení zpochybnila. Tuto

otázku není možné uzavřít jedinou větou, tedy, že dle názoru městského soudu nebyly účastníci řízení prokázány okolnosti, že by věděla o pochybnostech týkajících se neuskutečněných zdanitelných plnění na straně jejího dodavatele, a to zvláště za situace, kterou ze svého úhlu pohledu městskému soudu podrobně vylíčil stěžovatel. Městský soud tak zůstal dle názoru kasačního soudu při svých závěrech na půli cesty.

Pro správné posouzení věci je nutno odkázat na okolnosti shora citovaného případu Optigen a Fulcrum, jejichž závěry jsou pro souzenou věc relevantní, kdy obě byly společnosti, jejichž činnost spočívala převážně v nákupu mikroprocesorů od společností ve Spojeném království a jejich prodeji zákazníkům usazeným v jiných členských státech, přičemž bylo bezpečně zjištěno, že Optigen a Fulcrum se staly nevinnými účastníky řady plnění tvořících kolotočový podvod. Předkládající britský soud konkrétně uvedl, že bylo nepochybné, že došlo ke „kolotočovému“ podvodu, společnosti Optigen a Fulcrum nebyly zapleteny do tohoto podvodu, o němž nevěděly a neměly důvod o něm vědět, ze své pozice běžných klientů obchodníka obě společnosti neměly žádný kontakt s chybějícím subjektem nebo subjektem, který neoprávněně použil daňové identifikační číslo, devět nákupů, které uskutečnila společnost Fulcrum a za něž jí bylo odmítnuto vrácení DPH, se této společnosti nezdálo být odlišnými od ostatních 467 nákupů, které uskutečnila v daném čtvrtletí, navíc ke dni, kdy Optigen a Fulcrum nakoupily zboží a zaplatily DPH na vstupu, nebyl ještě „kolotoč“ dokončen a chybějící subjekt ještě „nezmizel“, takže k jedné nebo ke druhé z uvedených událostí nemuselo dojít (viz odst. 22 rozsudku). Obdobně společnost Bond House byla důkladně prošetřena britskou daňovou správou a nebyla podezřelá ze spáchání žádného podvodu s DPH; tato společnost nevěděla o existenci údajného podvodu, jehož se dovolává britská daňová správa, a nejednala neopatrně; společnost nejednala s žádným z dodavatelů, kteří se podle britské daňové správy dopustili podvodného jednání; plnění považované britským daňovým tribunálem za zbavená hospodářské podstaty se nelišila od jiných plnění uskutečněných Bond House, jejichž hospodářská podstata nebyla zpochybněna, neboť nic nenaznačovalo, že byla součástí „kolotočového“ podvodu.

Městský soud bude proto povinen v dalším řízení zhodnotit otázku dobré víry účastnice řízení, tj. vyhodnotit tvrzení stěžovatele, dle kterého „scénář obchodních transakcí“ vykazoval ve všech 40 prověřovaných zdaňovacích obdobích obdobné rysy, kdy *„na počátku všech obchodních transakcí stojí nekontaktní subjekt, pouze formálně plnící povinnost podávat přiznání. Tento subjekt, který není dohledatelný (statutární orgán buď neexistuje, nebo je nekontaktní, příp. je po něm vyhlášeno celostátní pátrání či je cizím státním příslušníkem bez povolení pobytu v tuzemsku), fakturačně prodává zlato dodavateli účastnice řízení. Bezprostředních dodavatelů účastnice řízení bylo cca 5 až 6, někteří z nich figurovali jako dodavatelé zlata pouze do konce roku 2003, (těm zpravidla správce daně zrušil registraci z úřední povinnosti), poté začaly zlato dodávat jiné společnosti se shodným personálním*

obsazením jako původní společnosti. Žádný z dodavatelů přitom nebyl registrován v registru výrobců a obchodníků, vedeném Puncovním úřadem, dle § 40a zákona č. 539/1992 Sb., o puncovníctví a zkoušení drahých kovů. Ve všech prověřovaných obdobích nebyla prvními subjekty odvedena DPH na výstupu (řádově ve výši 300 mil Kč). Stěžovatel zdůrazňuje, že právě množství a povaha těchto opakujících transakcí zakládají pochybnosti o správnosti deklarovaného nároku na odpočet daně“.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu bude pro posouzení věci z tohoto pohledu nutné vyhodnotit také to, do jaké míry a zda vůbec účastnice řízení obchodní kontakty se společností STAVREK v souzené věci (případně jinými dodavateli, postiženými důkazní nouzí) udržovala i po té, kdy se od správních orgánů během průběžně prováděných vytykácích řízení dozvěděla, že subjekt na straně dodavatele není způsobilý prokázat od koho, kdy a jakým způsobem předmětné zlato nakoupil, ani jakým způsobem předmětné zlato účastníci řízení dodal. Nejvyšší správní soud připomíná, že judikatura Evropského soudního dvora chrání nárok na odpočet daně pouze v případech, kdy je nepochybné, že podnikatel nárokuující odpočet daně na vstupu o záměru zkrátit daň v rámci řetězové dodávky nevěděl a s přihlédnutím ke všem objektivním okolnostem ani vědět nemohl. Pouze za situace, že plátce daně o záměru zkrátit daň nevěděl a nemohl vědět, je na místě trvat na tom, že každé plnění musí být zohledněno samo o sobě a povaha určitého plnění v řetězci dodávek se nemůže měnit na základě předcházejících nebo následujících událostí. Pravidlo, že každé plnění je třeba posuzovat samostatně a samo o sobě, bez ohledu na jeho účel nebo výsledky, totiž vychází z požadavku, aby společný systém DPH byl neutrální a ze zásady právní jistoty, která vyžaduje, aby používání právních předpisů Společenství bylo předvídatelné pro subjekty, na které se vztahuje. V opačném případě, tedy je-li s přihlédnutím k objektivním skutečnostem prokázáno, že dodání je uskutečněno pro osobu povinnou k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní plnění, které je součástí podvodu na dani z přidané hodnoty, je věcí vnitrostátního soudu odmítnout takové osobě povinné k dani přiznat nárok na odpočet – viz právní závěr Evropského soudního dvora ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel proti Belgickému státu a Belgický stát proti Recolta Recycling SPRL [2006] Sb. rozh. Námitka směřující vůči postupu městského soudu, který podle názoru stěžovatele nesprávně aplikoval výše uvedenou judikaturu Evropského soudního dvora, je ze shora uvedených důvodů důvodná.

S výše uvedeným závěrem není v rozporu názor kasačního soudu na rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Zdejší soud opakovaně judikoval, že předloží-li či navrhne-li daňový subjekt důkazní prostředky, a správce daně i přesto dále trvá na svých pochybnostech, přechází důkazní břemeno na správce daně. Je jeho povinností, aby důkazně podložené tvrzení daňového subjektu vyvrátil a ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků prokázal existenci takových skutečností, které věrohodnost, průkaznost či správnost tohoto tvrzení vyvrací. Lze tedy uzavřít, že skutečnost, že dodavatel

určitého subjektu není schopen prokázat přijetí plnění týkající se předmětných obchodů se zlatem, nemůže být sama o sobě důvodem pro neunesení důkazního břemene, tj. jediným důvodem vedoucím k odmítnutí uplatněného nároku na odpočet daně. Odmítnutí nároku na odpočet daně musí být právě s ohledem na právní jistotu a ochranu dobré víry ze strany správních orgánů nejen náležitě odůvodněn, ale zejména podložen konkrétními zjištěními. V rozporu s výše uvedeným přitom nejsou stěžovatelem uváděná rozhodnutí Ústavního soudu (nález ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, publikovaný pod č. 130/1996 Sb., jakož i pod č. 33 Sb. n. u. ÚS, sv. 5, str. 271) a Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 31. 3. 2005, č. j. 4 Afs 2/2003 – 113, publikovaný na www.nssoud.cz).

Pro úplnost je v této části argumentace nutno vypořádat se i s tím, že účastnice řízení v souzené věci připomíná rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. ledna 2008, č. j. 9 Afs 67/2007 - 147, jakož i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. března 2008, č. j. 9 Afs 47/2007 - 172, „*kterými zdejší soud zamítl argumentaci žalovaného odvolacího orgánu, ačkoliv se jednalo o stejnou skutkovou i právní situaci*“. K rozsudku ze dne 10. ledna 2008 je v této souvislosti třeba připomenout, že Nejvyšší správní soud je vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti a nemůže posuzovat napadený rozsudek z jiných hledisek, než těch, které jsou v kasační stížnosti namítané, pokud se pochopitelně nejedná o důvody, uvedené v ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., ke kterým je kasační soud povinen přihlížet z úřední povinnosti; srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2007, č. j. 2 As 95/2006 – 50, publikovaný pod č. 1425/2008 Sb. NSS, dle kterého nesprávné posouzení právní otázky, k němuž v rozhodnutí krajského soudu objektivně došlo, nemůže být důvodem ke zrušení tohoto rozhodnutí, nebylo-li namítáno v kasační stížnosti a nejde-li o nezákonnost, ke které by Nejvyšší správní soud musel přihlédnout z úřední povinnosti. I pro řízení o kasační stížnosti totiž platí dispoziční zásada, a proto v souladu s obsahem kasačních námitek zdejší soud v uvedené věci nepřezkoumával hodnocení městského soudu v otázce dobré víry účastnice řízení v souvislosti s uvedenou judikaturou Evropského soudního dvora, neboť to nebylo namítáno. Již v tomto rozsudku však zdejší soud v rámci odůvodnění zdůraznil, že pro podnikatele závěry Evropského soudního dvora neznamenají pouze bezbřehou ochranu nároku na odpočet daně, ale znamenají mimo jiné povinnost věnovat zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům, aby v případě odhalení podvodného jednání nevznikly pochybnosti, že o podvodu věděli či se zřetelem ke všem okolnostem vědět mohli. Je totiž věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů.

Pokud jde o rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. března 2008, je nutno zdůraznit, že otázka prokázání přijetí zdanitelného plnění (dodávka zlata

společností Diamond s. r. o., jež neprokázala ani přijetí ani uskutečnění dané transakce), a tím i otázka oprávněného uplatnění nároku na odpočet daně, zůstala otevřena, neboť ve vztahu k této otázce považoval zdejší soud rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Uvedená vada řízení bránila Nejvyššímu správnímu soudu věcně se zabývat kasačními námitkami, které stěžovatel k této otázce uplatnil, a Nejvyšší správní soud k této vadě tedy přihlédl z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

Pokud jde o námitky stěžovatele týkající se nesprávného hodnocení svědeckých výpovědí, pak tyto námitky Nejvyšší správní soud nesdílí. V obecné rovině lze jistě souhlasit s tím, že zaměstnanecký vztah k daňovému subjektu, resp. předchozí znalost některých skutečností od zaměstnavatele – daňového subjektu – může znamenat jistou míru osobní angažovanosti a vztahu k věci samé, nemůže však sám o sobě znamenat důvod k pochybnostem o věrohodnosti (pravdivosti) výpovědi svědka, který je zaměstnancem daňového subjektu. Je proto nezbytné, aby tyto pochybnosti měly oporu v konkrétních skutkových okolnostech a byly výsledkem vyhodnocení daného důkazního prostředku ve všech jeho souvislostech. Zákon o správě daní a poplatků přitom pro hodnocení důkazu svědeckou výpovědí, jakož i dalších důkazů provedených v daňovém řízení, z hlediska jejich pravdivosti nepředepisuje formální postup a ani nevylučuje váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým z nich přiznával vyšší pravdivostní hodnotu nebo naopak jiným důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíral. Pro konstatování, že provedený důkaz svědeckou výpovědí není věrohodný (pravdivý), nepostačí přesvědčení správních orgánů, že navržení svědci měli prioritní zájem danou transakci potvrdit, a proto nelze jejich výpovědi osvědčit jako důkaz.

Stěžovatelem rozporované tvrzení městského soudu, z něhož dovozuje záměnu předmětu daného daňového řízení a potažmo nesprávné posouzení otázky aplikace zákona o DPH z hlediska jeho podmínek pro nárok na odpočet, Nejvyšší správní soud nesdílí. V této souvislosti je třeba poukázat na skutečnost, že to byly právě správce daně a stěžovatel, kteří opakovaně odkazovaly na to, že třetí osoba (dodavatel – STAVREK s. r. o.) neprokázala uskutečnění zdanitelného plnění. Nelze se tedy domnívat, že ze strany městského soudu došlo k záměně předmětu řízení tak, jako se to snaží dovodit stěžovatel, a napadený rozsudek je nutné číst jako jeden celek reagující v různých částech svého odůvodnění na různé skutkové a právní okolnosti projednávané věci. Tuto námitku považuje zdejší soud ze shora uvedených důvodů za zcela formální.

K označení stěžovatele v podané kasační stížnosti (Český stát, zastoupený Finančním ředitelstvím pro hlavní město Prahu, Štěpánská 28, Praha 1) považuje zdejší soud nad rámec výše uvedeného za vhodné uvést, že v posuzovaném případě není stěžovatelem Český stát, ale správní orgán, který napadené rozhodnutí vydal, tj. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, jenž má plnou procesní způsobilost

(§ 33 odst. 3 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud kasační stížnost přezkoumal, neboť uvedené nesprávné označení nezpůsobuje žádné pochybnosti v osobě stěžovatele.

S ohledem na všechny výše vyslovené závěry shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost částečně důvodnou a napadený rozsudek městského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. městský soud v novém rozhodnutí.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. prosince 2008

JUDr. Radan Malík
předseda senátu